

# 浅析变动成本法与完全成本法下的利润差额

## Profit Gap under Variable Costing and Full Costing

王燕 WANG Yan

(河南昆泰实业有限公司, 郑州 450051)

(Henan Kuntai Industrial Co., Ltd. Zhengzhou 450051, China)

**摘要:** 完全成本法与变动成本法两者均是对企业相同的经济业务活动通过会计的语言进行的专业表述, 所以信息同源, 并且长远目标相同。然而完全成本法依据公认的会计准则编制, 服务于企业外部报表信息使用者; 变动成本法为企业内部管理服务, 为企业进行预测、决策提供科学的有用的信息。为了更加快速的理解两者之间的差异及其原因, 本文通过公式并结合报表进行损益差额的推导和剖析, 为正确进行内部管理, 简化企业会计核算提供有价值的信息。

**Abstract:** Both full costing and variable costing are professional description of the same economic business activities of enterprise through accounting language, so they have the same information source and long-term goal. Full costing is prepared according to accepted accounting standards, serving the enterprise external reporting information users; variable costing serve the enterprise internal management, to provide useful information for the enterprise to forecast and make decisions. To more quickly understand the differences between the two and the causes, this paper analyzes the profit and loss balance based on the formula and statements, to provides valuable information for correct internal management, and simplifying the enterprise accounting.

**关键词:** 变动成本法; 完全成本法; 固定性制造费用; 利润差异; 财务报表

**Key words:** variable costing; full costing; regular manufacturing cost; profit differences; financial statements

中图分类号: F275.3

文献标识码: A

文章编号: 1006-4311(2016)27-0030-02

DOI:10.14018/j.cnki.cn13-1085/n.2016.27.015

### 0 引言

此前在针对变动成本法与完全成本法的研究时, 诸多学者是通过两种方法下对税前利润的影响来比较其对利润表带来的不同影响, 以反映两者之间的联系与区别。然而随着会计环境的变化、会计准则的日趋完善, 无论是会计研究的理论界、还是实务工作领域大家对财务报表的关注点均由利润表转向了资产负债表。与此同时, 针对变动成本法与完全成本法的比较研究则尚未通过资产负债表予以展现。基于此, 本文在对变动成本法与完全成本法分析的基础上, 进行差异公式推导, 并最终对资产负债表的形式展现两种方法对资产、负债、所有者权益带来的具体影响。

### 1 变动成本法与完全成本法的理论前提

变动成本法以成本性态分析为前提, 对产品成本认定为: 在生产领域耗费的、能伴随实物流动而流动、且随业务量的变动而变动的成本, 所以当产品出售时方能予以补偿的成本; 而对期间费用认定为: 不随实体流动, 且其数额多少与期间的长短有关(当然, 在此也并不排除个别费用存在与销量有关的情况), 所以在当期消耗的费用理应在当期得到补偿, 与期间相对应而非与实务相对应。因此, 由于固定性制造费用不随业务量变动而变动, 具有固定的特性, 在变动成本法下, 计算产品成本和存货成本时, 仅将生产过程中所消耗的直接材料、直接人工和变动制造费用计入产品成本, 在产品盘存的情况下计入资产负债表, 将固定性制造费用作为期间成本, 全部列入当期损益表。

完全成本法是在成本按经济用途分类的基础上, 认为作用于产品生产的成本即构成产品的成本, 严格遵循谁受益, 谁承担的原则。即将全部生产成本作为产品成本的构成

内容, 而非将非生产成本作为期间费用, 计入当期损益, 按传统式损益确定程序计量损益的一种成本计算方法。在计算产品成本和存货成本时, 把产品在生产过程中所消耗的直接材料、直接人工、制造费用(含变动性制造费用和固定性制造费用)等全部归纳到产品成本和存货成本当中。而将其余与产品生产无关的计入期间费用。

### 2 税前利润差额的产生公式推导

由于固定性制造费用这个项目在上述两种成本计算方法下的处理方式不同, 造成了两种成本计算法下一系列指标出现了差异。即产品成本及期间费用的构成内容不同, 销售成本及期末存货成本的水平不同, 税前利润计算结果不一致; 以及由于税前利润的不同最终导致的对管理层的决策产生的不同。因此, 本文将对两种成本计算法下的税前利润差额产生的规律进行还原并予以推导, 以便于将两种成本计算方法结合起来使用, 从而保证一方面能够满足企业内部经营管理的多方面需要, 另一方面又能满足企业对外编制会计报表, 满足外部信息使用者科学决策的需要。

#### 2.1 研究税前利润差异的相关假设

由于企业所得税税额, 是受应纳税所得额和所得税税率决定的, 而应纳税所得额是基于企业所得税税法的法律要求核算的, 不会因企业选择不同的成本核算方法而受到影响, 所以在此, 以税前利润为标准分析两者之间产生的差异。同时结合产品构成特点以及公式推导的要求, 在此提出如下4项基本假设:

- ①假设直接材料、直接人工全部为变动成本;
- ②假设存货发出采用先进先出法;
- ③假设基于短期决策, 各项固定成本总额和单位变动成本前后期不变;
- ④假设期末无在产品, 即当期耗费的固定性制造费用都形成完工产品;

作者简介: 王燕(1981-), 女, 河南武陟人, 中级会计师, 研究方向为财税。

## 2.2 公式推导

为了公式推导的方便,在此设定相关指标  $P_{\text{变}}$ :变动成本法下的税前利润; $P_{\text{完}}$ :完全成本法下的税前利润; $p$ :产品单价; $x_{\text{销}}$ :销售量; $a_{\text{非}}$ :当期耗费的固定性非生产成本; $a_{\text{生}}$ :当期耗费的固定性生产成本; $b_{\text{非}}$ :单位变动性非生产成本; $b_{\text{生}}$ :单位变动性生产成本; $GZ_{\text{初}}$ :期初存货耗费的固定性制造费用; $GZ_{\text{销}}$ :本期生产耗费的固定性制造费用; $GZ_{\text{末}}$ :期末存货耗费的固定性制造费用。

由于完全成本法与变动成本法税前利润的计算均来源于下述基本公式:

税前利润=销售收入-销售成本-期间费用。

结合各自特点后,变动成本法下、完全成本法下的税前利润及其差额的公式具体可表达为: $P_{\text{变}}=px_{\text{销}}-b_{\text{生}}x_{\text{销}}-(a_{\text{非}}+a_{\text{生}}+b_{\text{非}}x_{\text{销}})$  $P_{\text{完}}=px_{\text{销}}-(b_{\text{生}}x_{\text{销}}+\text{销货承担的固定性制造费用})-(a_{\text{非}}+b_{\text{非}}x_{\text{销}})$  $P_{\text{差}}=P_{\text{完}}-P_{\text{变}}=a_{\text{生}}-\text{销货承担的固定性制造费用}=a_{\text{生}}-GZ_{\text{销}}$ 。

且由于: $GZ_{\text{初}}+a_{\text{生}}=GZ_{\text{销}}+GZ_{\text{末}}$  所以  $P_{\text{差}}=GZ_{\text{末}}-GZ_{\text{初}}$ 。

由此可见,两种成本法计算的税前利润出现差额的根本原因在于两种成本法计入产品成本和当期损益的固定性制造费用水平不同。在变动成本法中,计入当期利润表的是当期发生的全部固定性制造费用,而在完全成本法中,计入当期利润表固定性制造费用数额,不仅受到当期发生的全部固定性制造费用水平的影响,而且还要受到期初存货和期末存货的影响。所以两种成本法计算的税前利润差额,又具体表现为完全成本法下的期末存货吸收的固定性制造费用与期初存货释放的固定性制造费用之间的差异。

## 3 基于财务报表剖析税前利润差额

企业最终的财务状况、经营成果均通过财务报告进行反映,利润表反映了一定时期的经营成果,而最终资产负债表日的时点状况是通过资产负债表得以体现的。在此通过财务报表更加直观的展现两者之间带来的差异及其影响。由于利润表中的利润最终将影响资产负债表中的所有者权益,那么资产负债表期初、期末数的变化,在不考虑其他因素的情况下即可视为该时期利润对其带来的影响。基于此,可见完全成本法与变动成本法下资产核算的不同,将导致损益出现差异,所有者权益出现差异。具体分析见完全成本法与变动成本法下资产负债表简表(表1)。

表1 资产负债表简表

	完全成本法		变动成本法	
	资产: $A_0+GZ_{\text{初}}$	负债 $B_0$ 所有者权益 $C_0+GZ_{\text{初}}$	资产: $A_0$	负债 $B_0$ 所有者权益 $C_0$
期初				
	完全成本法		变动成本法	
	资产: $A_1+GZ_{\text{末}}$	负债 $B_1$ 所有者权益 $C_1+GZ_{\text{末}}$	资产: $A_1$	负债 $B_1$ 所有者权益 $C_1$
期末				

其中:设  $A_0$ 、 $A_1$  分别为变动成本法下资产的期初数、期末数; $B_0$ 、 $B_1$  分别为变动成本法下负债的期初数、期末数; $C_0$ 、 $C_1$  分别为变动成本法下所有者权益的期初数、期末数。

那么,结合上述分析可见  $P_{\text{变}}=C_1-C_0$   $P_{\text{完}}=(C_1+GZ_{\text{末}})-(C_0+GZ_{\text{初}})$  所以两者之差  $P_{\text{差}}=GZ_{\text{末}}-GZ_{\text{初}}$ 。

通过财务报表分析,我们可以更直观地认识到税前差异产生的原因:由于对产品成本的认定不同,即对固定性制造费用的归属不同,导致两种方法在期初、期末资产的差异分别为期初、期末存货的固定性制造费用(即  $GZ_{\text{初}}$ 、 $GZ_{\text{末}}$ )。而在两种方法下负债项目的金额不受影响(即具有相同的  $B_1$ )。同时在“资产=负债+所有者权益”的会计基本等式核算原理下,期末所有者权益的差额则应与资产的差额相等,且导致两种方法下所有者权益差异的原因为利润核算的不同,所以,追踪资产、负债、所有者权益、利润的一系列变动,最终可见,两种方法下资产的差异在金额上等于两种方法下利润的差异。

同时可见一般规律:

如果  $GZ_{\text{末}}>GZ_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}>P_{\text{变}}$ ;如果  $GZ_{\text{末}}<GZ_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}<P_{\text{变}}$ ;

如果  $GZ_{\text{末}}=GZ_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}=P_{\text{变}}$ 。

特殊规律 A:

如果  $x_{\text{末}} \neq 0$ 、 $x_{\text{初}}=0$ ,那么  $P_{\text{完}}>P_{\text{变}}$ ;如果  $x_{\text{末}}=0$ 、 $x_{\text{初}} \neq 0$ ,那么  $P_{\text{完}}<P_{\text{变}}$ ;

如果  $x_{\text{末}}=x_{\text{初}}=0$ ,那么  $P_{\text{完}}=P_{\text{变}}$ 。

特殊规律 B:

当前后期成本水平不变,产量不变,亦或者前后各期单位产品耗费的固定性制造费用不变时

如果  $x_{\text{末}}>x_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}>P_{\text{变}}$ ;如果  $x_{\text{末}}<x_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}<P_{\text{变}}$ ;

如果  $x_{\text{末}}=x_{\text{初}}$ ,那么  $P_{\text{完}}=P_{\text{变}}$ ;

其中:设  $x_{\text{末}}$  为期末存货量,设  $x_{\text{初}}$  为期初存货量。

## 4 结论

可见,通过资产负债表,能够清晰的展现两种方法对资产、负债、所有者权益带来的具体影响。同时,可以发现若基于变动成本法进行内部管理,可使企业管理当局为了增加当期利润,促使其重视销售,而非盲目生产,从而避免期末大量存货积压,实现以销定产,避免浪费。

与此同时,值得注意的是,从长远来看,两种方法计算的税前利润将会相等。如前所述,变动成本法下的产品成本只包括变动性生产成本(含变动性制造费用),而将固定成本(包含固定性制造费用)当作期间成本,也就是说对固定成本的补偿由当期销售的产品承担。而全部成本法下的产品成本既包括变动性生产成本,又包括固定性生产成本。全部成本法下对固定性制造费用的补偿是由当期生产的产品承担,期末未销售的产品与当期已销售的产品承担着相同的份额。固定性制造费用上述处理上的分歧对两种成本计算方法下的损益计算有影响,影响的程度取决于产量和销量的均衡程度,且表现为相向关系。即产销越均衡,两种成本计算法下所计算的损益相差就越小,反之越大。从长远看,产销将达到平衡,即长远来看税前利润达到均衡。

参考文献:

- [1]费文星.西方管理会计的产生和发展[M].沈阳:辽宁人民出版社,1997.
- [2]余绪缨,汪一凡.管理会计学[M].中国人民大学出版社,2010.
- [3]孙茂竹,丈光伟,杨万贵.管理会计学[M].北京:中国人民大学出版社,2012.